

SECCIÓN AU 318

REALIZACIÓN DE PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA EN RESPUESTA A LOS RIESGOS EVALUADOS Y A LA EVALUACIÓN DE LA EVIDENCIA DE AUDITORÍA OBTENIDA

Introducción

1. Esta Sección establece normas y proporciona guías respecto de la determinación de respuestas generales así como para diseñar y efectuar procedimientos de auditoría adicionales para responder a los riesgos evaluados de representaciones incorrectas significativas⁽¹⁾ a nivel de los estados financieros y a nivel de afirmaciones pertinentes en una auditoría de estados financieros, como asimismo en relación con la evaluación de la suficiencia y de lo apropiado de la evidencia de auditoría obtenida. En particular, esta Sección proporciona guías respecto de la implementación de la tercera norma de trabajo en terreno, que dice lo siguiente:

“El auditor debe obtener suficiente y apropiada evidencia de auditoría, efectuando procedimientos de auditoría para lograr una base razonable para poder expresar una opinión sobre los estados financieros que se están auditando”.

2. A continuación, se presenta una visión general de esta Sección:
 - *Respuestas de tipo general.* Esta Sección proporciona guías al auditor respecto de la determinación de respuestas de tipo general para tratar los riesgos de representaciones incorrectas significativas a nivel de los estados financieros y proporciona guías sobre la naturaleza de esas respuestas.
 - *Procedimientos de auditoría en respuesta a los riesgos de representaciones incorrectas significativas a nivel de la afirmación pertinente.* Esta Sección proporciona guías al auditor en cuanto a diseñar y efectuar procedimientos de auditoría adicionales, incluyendo las pruebas de la efectividad operacional de los controles, donde sea pertinente o necesario hacerlo, y procedimientos sustantivos, cuya naturaleza, oportunidad y alcance son en respuesta a los riesgos evaluados de representaciones incorrectas significativas a nivel de la afirmación pertinente. Además, esta Sección incluye asuntos que el auditor debiera considerar en la determinación de la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría adicionales.

⁽¹⁾ El riesgo de representación incorrecta significativa se describe como la evaluación combinada, que hace el auditor, del riesgo inherente y del riesgo de control. Ver párrafo 22 de la Sección AU 312, *Riesgo e Importancia Relativa Inherentes a una Auditoría*, para la definición y análisis acerca del riesgo de representación incorrecta significativa.

- *Evaluación de la suficiencia y lo apropiado de la evidencia de auditoría obtenida.* Esta Sección proporciona guías al auditor en cuanto a evaluar si las evaluaciones del riesgo siguen siendo apropiadas y concluir si se ha obtenido suficiente y apropiada evidencia de auditoría.
 - *Documentación de auditoría.* Esta Sección proporciona guías respecto de la documentación relacionada.
3. Para reducir el riesgo de auditoría hasta un nivel aceptablemente bajo, el auditor debiera determinar respuestas de tipo general para tratar los riesgos evaluados de representaciones incorrectas significativas a nivel de los estados financieros, así como también diseñar y efectuar procedimientos de auditoría adicionales cuya naturaleza, oportunidad y alcance responden a los riesgos evaluados de representaciones incorrectas significativas a nivel de la afirmación pertinente.⁽²⁾ Las respuestas de tipo general y la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría adicionales a ser efectuados son asuntos de juicio profesional del auditor.

Respuestas de tipo general⁽³⁾

4. Las respuestas de tipo general del auditor para tratar los riesgos evaluados de representaciones incorrectas significativas a nivel de los estados financieros pueden incluir enfatizar en el equipo de auditoría la necesidad de mantener escepticismo profesional al reunir y evaluar la evidencia de auditoría, asignar personal más experimentado o con los conocimientos prácticos especializados, o utilizar especialistas, proporcionar mayor supervisión o incorporar elementos adicionales de impredecibilidad en la selección de los procedimientos de auditoría adicionales a llevar a cabo. Además, el auditor puede efectuar cambios generales a la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría adicionales como una respuesta de tipo general, por ejemplo, realizar procedimientos sustantivos al cierre del período en lugar de hacerlo a una fecha intermedia.
5. La evaluación de los riesgos de representaciones incorrectas significativas a nivel de estados financieros, se ve afectada por el entendimiento del auditor respecto del ambiente de control. Un efectivo ambiente de control puede permitir que el auditor tenga mayor confianza en el control interno y en la fiabilidad de la evidencia de auditoría generada internamente por la entidad y por ende, por ejemplo, permitir que el auditor lleve a cabo algunos procedimientos de auditoría en una fecha intermedia en vez de al cierre del período. Si existen debilidades en el ambiente de control, el

⁽²⁾ Ver párrafo 102 de la Sección AU 314, *Entendimiento de la Entidad y su Entorno y Evaluación de Riesgos de Representaciones Incorrectas Significativas*.

⁽³⁾ Ver párrafos 13 al 18 de la Sección AU 311, *Planificación y Supervisión*, para mayores guías sobre la estrategia general de auditoría.

auditor debiera considerar una respuesta apropiada. Por ejemplo, el auditor podría llevar a cabo procedimientos de auditoría al cierre del período en lugar de hacerlo a una fecha intermedia, buscar evidencia más amplia de auditoría a partir de procedimientos sustantivos, modificar la naturaleza de los procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría más persuasiva, o incrementar el número de localidades que se han de incluir en el alcance de auditoría.

6. Tales consideraciones, por lo tanto, tienen relación significativa con el enfoque general del auditor, por ejemplo, un énfasis en procedimientos sustantivos (enfoque sustantivo) o un enfoque que utiliza pruebas de controles y también procedimientos sustantivos (enfoque combinado).

Procedimientos de auditoría en respuesta a los riesgos de representaciones incorrectas significativas a nivel de la afirmación pertinente

7. El auditor debiera diseñar y efectuar procedimientos de auditoría adicionales cuya naturaleza, oportunidad y alcance responden a los riesgos evaluados de representaciones incorrectas significativas a nivel de la afirmación pertinente. El propósito es proporcionar una clara vinculación entre la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría adicionales del auditor y las evaluaciones de riesgo. Al diseñar procedimientos de auditoría adicionales, el auditor debiera considerar asuntos tales como:

- La importancia relativa del riesgo
- La probabilidad que ocurra una representación incorrecta significativa
- Las características de la clase de transacciones, saldos de cuenta o de revelación involucrados
- La naturaleza de los controles específicos utilizados por la entidad, en particular, si son manuales o computacionales
- Si el auditor espera obtener evidencia de auditoría para determinar si los controles de la entidad son efectivos en cuanto a prevenir o detectar representaciones incorrectas significativas

La naturaleza de los procedimientos de auditoría son de suma importancia al responder a los riesgos evaluados.

8. La evaluación que hace el auditor de los riesgos identificados a nivel de afirmaciones pertinentes proporciona una base para considerar el enfoque de auditoría apropiado para diseñar y efectuar procedimientos de auditoría adicionales. En algunos casos, el auditor puede determinar que efectuar únicamente procedimientos sustantivos es apropiado para afirmaciones y riesgos pertinentes y específicos. En esas circunstancias, el auditor puede excluir el efecto de los

controles a partir de evaluaciones de riesgos pertinentes. Esto es posible porque los procedimientos⁽⁴⁾ de evaluación de riesgos del auditor no han identificado ningún control efectivo relacionado con la afirmación o porque someter a prueba los controles sería inefectivo o los controles serían ineficientes. Sin embargo, el auditor necesita estar satisfecho en cuanto a que efectuar sólo procedimientos sustantivos para las afirmaciones pertinentes sería efectivo para reducir el riesgo de detección hasta un nivel bajo aceptable.⁽⁵⁾ El auditor a menudo determinará que un enfoque de auditoría combinado, que emplea tanto pruebas de la efectividad operacional de los controles como procedimientos sustantivos, es un enfoque de auditoría efectivo.

9. Independientemente del enfoque de auditoría seleccionado, el auditor debiera diseñar y efectuar procedimientos sustantivos para todas las afirmaciones pertinentes relacionadas con cada clase significativa de transacciones, saldos de cuenta y de revelación como se indica en el párrafo 51. Debido a que los controles internos efectivos generalmente reducen, pero no eliminan, el riesgo de representaciones incorrectas significativas, las pruebas de los controles reducen, pero no eliminan, la necesidad de procedimientos sustantivos. Además, los procedimientos analíticos, por sí mismos, pueden no ser suficientes en algunos casos. Por ejemplo, al auditar ciertos procedimientos de estimación, tales como el examen de la estimación de cuentas incobrables, el auditor puede efectuar procedimientos sustantivos más allá de procedimientos analíticos (por ejemplo, examinar recaudaciones de efectivo posteriores al cierre del período) debido al riesgo del caso omiso de los controles por parte de la Administración o de la subjetividad del saldo de la cuenta.
10. En el caso de entidades muy pequeñas, es posible que no existan muchas actividades de control que podrían ser identificadas por el auditor. Por esta razón, los procedimientos de auditoría adicionales del auditor probablemente son principalmente procedimientos sustantivos. En tales casos, además de los asuntos mencionados en el párrafo 7, el auditor debiera considerar, si en ausencia de los controles, es posible obtener suficiente y apropiada evidencia de auditoría.

Consideración de la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría adicionales

Naturaleza

11. La naturaleza de los procedimientos de auditoría adicionales se refiere a su propósito (pruebas de controles o procedimientos sustantivos) y su tipo, esto es, procedimientos de inspección, observación, indagación, confirmación, recálculo,

⁽⁴⁾ Los procedimientos de auditoría efectuados con el propósito de evaluar el riesgo (procedimientos de evaluación de riesgo), se analizan en los párrafos 6 al 13 de la Sección AU 314.

⁽⁵⁾ Los párrafos 117 al 120 de la Sección AU 314, describen las circunstancias en las cuales el auditor puede determinar que no es posible ni practicable reducir el riesgo de detección a nivel de la afirmación pertinente hasta un apropiado bajo nivel con evidencia de auditoría obtenida sólo de procedimientos sustantivos.

reprocesos de resultados o procedimientos analíticos. Ciertos procedimientos de auditoría pueden ser más apropiados para algunas afirmaciones que para otras. Por ejemplo, en relación a los ingresos ordinarios, las pruebas de controles pueden ser más en respuesta al riesgo evaluado de representación incorrecta de la afirmación de integridad, mientras que los procedimientos sustantivos pueden ser más en respuesta al riesgo evaluado de representación incorrecta de la afirmación de ocurrencia.

12. La selección que hace el auditor de los procedimientos de auditoría se basa en el riesgo de representación incorrecta significativa. Mientras más alta sea la evaluación de riesgo del auditor, más fiable y pertinente es la evidencia de auditoría buscada por el auditor a partir de procedimientos sustantivos. Esto puede afectar tanto los tipos de procedimientos de auditoría a ser realizados como su combinación. Por ejemplo, el auditor puede confirmar la integridad de los términos de un contrato con un tercero, además de inspeccionar el documento y obtener una representación de la Administración.
13. Al determinar los procedimientos de auditoría a ser efectuados, el auditor debiera considerar los motivos para la evaluación del riesgo de representación incorrecta significativa a nivel de afirmación pertinente para cada clase de transacción, saldo de cuenta y revelación. Esto incluye considerar tanto las características particulares de cada clase de transacción, saldo de cuenta o revelación (esto es, los riesgos inherentes) y si la evaluación de riesgo que hace el auditor toma en cuenta los controles de la entidad (esto es, el riesgo de control). Por ejemplo, si el auditor considera que existe un riesgo más bajo en cuanto a que una representación incorrecta significativa puede ocurrir debido a las características particulares de una clase de transacciones (sin consideración de los controles relacionados), el auditor puede determinar que sólo procedimientos analíticos sustantivos pueden proporcionar suficiente y apropiada evidencia de auditoría. Por otra parte, si el auditor espera que exista un menor riesgo que una representación incorrecta significativa pueda ocurrir porque una entidad tiene controles efectivos y el auditor pretende diseñar procedimientos sustantivos basados en la efectividad operacional de los controles, entonces el auditor debiera efectuar pruebas de controles para obtener evidencia de auditoría acerca de su efectividad operacional. Este puede ser el caso para una clase de transacciones de características razonablemente uniformes y poco complejas que son habitualmente procesadas y controladas por el sistema de información de la entidad.
14. El auditor debiera obtener evidencia de auditoría acerca de la exactitud e integridad de la información producida por el sistema de información de la entidad cuando esa información se utiliza para llevar a cabo procedimientos de auditoría. Por ejemplo, si el auditor utiliza información no financiera o datos presupuestarios producidos por el sistema de información de la entidad al llevar a cabo procedimientos de auditoría, tales como procedimientos analíticos sustantivos o pruebas de controles, el auditor debiera obtener evidencia de auditoría acerca de la exactitud e integridad de tal información. Ver párrafo 57 de esta Sección y el párrafo 10 de la Sección AU 326, *Evidencia de Auditoría*, para mayores guías.

Oportunidad

15. La oportunidad se refiere a cuándo los procedimientos de auditoría se llevan a cabo o el período o fecha a la cual es aplicable la evidencia de auditoría.
16. El auditor puede realizar pruebas de controles o procedimientos sustantivos en una fecha intermedia o al cierre de un período. Mientras más alto sea el riesgo de representación incorrecta significativa, mayor probabilidad existe que el auditor pueda decidir que es más efectivo realizar procedimientos sustantivos más próximos o al cierre del período en vez de en una fecha más temprana o efectuar procedimientos de auditoría no anunciados o en fechas impredecibles (por ejemplo, efectuar procedimientos de auditoría en localidades seleccionadas sin que las visitas sean anunciadas). Por otro lado, realizar procedimientos de auditoría antes del cierre de un período, puede ayudar al auditor a identificar hechos significativos en una etapa temprana de la auditoría y, por consiguiente, resolverlos con la ayuda de la Administración, o desarrollar un enfoque de auditoría efectivo para tratar tales asuntos. Si el auditor efectúa pruebas respecto de la efectividad operacional de los controles o procedimientos sustantivos antes del cierre del período, el auditor debiera considerar la evidencia adicional que sea necesaria para el período que media (ver párrafos 37 al 39 y 58 al 65).
17. Al momento de considerar cuando realizar procedimientos de auditoría, el auditor debiera también tener en cuenta factores como:
 - El ambiente de control
 - Cuando está disponible la información pertinente (por ejemplo, los archivos electrónicos pueden ser actualizados posteriormente o los procedimientos a observar puedan ocurrir sólo en ciertos momentos)
 - La naturaleza del riesgo (por ejemplo, si existe un riesgo de ingresos “sobrestimados” para cumplir las expectativas de ganancias mediante la creación posterior de contratos de venta falsos, el auditor puede examinar los contratos disponibles en la fecha del cierre del período)
 - El período o fecha con la cual se relaciona la evidencia de auditoría
18. Algunos procedimientos de auditoría sólo se pueden llevar a cabo al cierre del período o con posterioridad al mismo, por ejemplo, cotejar los estados financieros con los registros contables, o examinar ajustes hechos durante la preparación de los estados financieros. Si existe un riesgo en cuanto a que la entidad pueda haber celebrado contratos de venta impropios o que transacciones pudieran no haber sido finalizadas al cierre del período, el auditor debiera efectuar procedimientos para responder a ese riesgo específico. Por ejemplo, cuando las transacciones son individualmente significativas o una representación incorrecta en la fecha de corte

puede llevar a representación incorrecta significativa, el auditor debiera inspeccionar las transacciones cerca del cierre del período.

Alcance

19. El alcance se refiere a la cantidad de veces en que un procedimiento de auditoría específico va a ser efectuado, por ejemplo, el tamaño de una muestra o el número de observaciones de una actividad de control. El alcance de un procedimiento de auditoría es determinado por el juicio del auditor después de considerar la representación incorrecta tolerable, el riesgo evaluado de representación incorrecta significativa y el grado de seguridad que el auditor planifica obtener. En particular, el auditor puede aumentar el alcance de los procedimientos de auditoría en la medida que aumenta el riesgo de representación incorrecta significativa. Sin embargo, aumentar el alcance de un procedimiento de auditoría es efectivo únicamente si el procedimiento de auditoría en sí está relacionado con el riesgo específico y es fiable. Por lo tanto, la naturaleza del procedimiento de auditoría es la consideración más importante.
20. Un auditor puede utilizar procedimientos de auditoría aplicados con tecnología computacional (CAATs, “computer-assisted audit techniques”) que le permitan someter a extensas pruebas las transacciones electrónicas y archivos contables. Tales técnicas se pueden utilizar para seleccionar las transacciones de una muestra a partir de archivos electrónicos claves, para identificar transacciones con características específicas o someter a pruebas a todo un universo en vez de una muestra.
21. Comúnmente se pueden obtener conclusiones válidas utilizando enfoques de muestreo. Sin embargo, si el tamaño de la muestra es demasiado pequeño, el enfoque de muestreo o el método de selección no son apropiados para lograr un objetivo específico de auditoría o no se realiza un seguimiento adecuado de las excepciones, habrá un riesgo inaceptable de que la conclusión del auditor basada en una muestra pueda ser diferente de la conclusión a la que se llegaría si todo el universo estuviera sujeto al mismo procedimiento de auditoría. La Sección AU 350, *Muestreo de Auditoría*, proporciona guías sobre la planificación, realización y evaluación de muestras de auditoría.
22. Esta Sección considera utilizar una combinación de diferentes procedimientos de auditoría, como un aspecto de la naturaleza de las pruebas, como se menciona anteriormente. Sin embargo, el auditor debiera considerar si el alcance de las pruebas es apropiado cuando efectúa diferentes procedimientos de auditoría en combinación con otros.

Pruebas de controles

23. El auditor debiera efectuar pruebas de controles cuando la evaluación de riesgo⁽⁶⁾ del auditor incluye una expectativa de la efectividad operacional de los controles o cuando los procedimientos sustantivos por sí mismos no proporcionan suficiente y apropiada evidencia de auditoría a nivel de la afirmación pertinente.
24. Cuando, de acuerdo con el párrafo 117 de la Sección AU 314, *Conocimiento de la Entidad y de su Entorno y Evaluación de los Riesgos de Representaciones Incorrectas Significativas*, el auditor ha determinado que no es posible ni practicable reducir los riesgos de detección a nivel de la afirmación pertinente hasta un nivel aceptablemente bajo con evidencia de auditoría obtenida únicamente de procedimientos sustantivos, éste debiera efectuar pruebas de controles para obtener evidencia de auditoría acerca de su efectividad operacional. Por ejemplo, como se menciona en los párrafos 119 y 120 de la Sección AU 314, el auditor puede encontrar imposible diseñar procedimientos sustantivos efectivos que por sí mismos proporcionen suficiente y apropiada evidencia de auditoría a nivel de la afirmación pertinente cuando una entidad maneja su negocio utilizando tecnología de información (TI) y no se produce ni mantiene ninguna documentación de las transacciones, más que a través del sistema de información.
25. Las pruebas de la efectividad operacional de los controles se efectúan sólo sobre los controles que el auditor ha determinado que están adecuadamente diseñados para prevenir o detectar representaciones incorrectas significativas en una afirmación pertinente. Los párrafos 106 al 108 de la Sección AU 314 analizan la identificación de controles a nivel de la afirmación pertinente que es probable que prevengan o detecten una representación incorrecta significativa en una clase de transacción, saldo de cuenta o revelación.
26. Probar la efectividad operacional de los controles es diferente de obtener evidencia de auditoría que los controles han sido implementados. Al obtener evidencia de auditoría de la implementación efectuando procedimientos de evaluación de riesgos,⁽⁷⁾ el auditor debiera determinar que los controles pertinentes existen y que la entidad los está utilizando. Al efectuar pruebas de los controles, el auditor debiera obtener evidencia de auditoría respecto que los controles operan de manera efectiva. Esto incluye obtener evidencia de auditoría acerca de cómo fueron aplicados los controles en las oportunidades pertinentes durante el período bajo auditoría, la consecuencia con la cual fueron aplicados y por quién o mediante qué medios

⁽⁶⁾ La estrategia del auditor refleja el nivel de seguridad que el auditor planifica obtener considerando los controles.

⁽⁷⁾ El párrafo 6 de la Sección AU 314, analiza la utilización de procedimientos de evaluación de riesgo para obtener un entendimiento de la entidad y de su entorno, incluyendo su control interno, que el auditor utiliza para respaldar la evaluación de los riesgos de representaciones incorrectas significativas en los estados financieros.

fueron aplicados. Si se utilizaron controles sustancialmente diferentes en oportunidades diferentes durante el período bajo auditoría, el auditor debiera considerar a cada uno en forma separada. El auditor puede determinar que es efectivo probar la efectividad operacional de los controles al mismo tiempo que se evalúa su diseño y obtiene evidencia de auditoría que su implementación es eficiente.

27. Aunque algunos procedimientos de evaluación de riesgo que efectúa el auditor para evaluar el diseño de los controles y para determinar que se hayan implementado pueden no haber sido específicamente diseñados como pruebas de controles pueden, no obstante, proporcionar evidencia de auditoría acerca de la efectividad operacional de los controles y, por consiguiente, servir como pruebas de los controles. Por ejemplo, debido a que el procesamiento de la información generalmente es uniforme, realizar procedimientos de evaluación de riesgo para determinar si un control computacional ha sido implementado puede servir como prueba de la efectividad operacional de ese control, dependiendo de la evaluación del auditor y de las pruebas de los controles generales de TI, incluyendo los controles sobre la seguridad computacional y el cambio de programas (ver párrafo 49). Además, al obtener un entendimiento del ambiente de control, el auditor puede haber efectuado indagaciones respecto al uso de presupuestos por la Administración, observado la comparación efectuada por la Administración de los gastos mensuales presupuestados y reales, e inspeccionado informes relacionados con la investigación de variaciones entre los montos presupuestados y reales. Estos procedimientos de auditoría proporcionan conocimiento acerca del diseño de las políticas presupuestarias de la entidad y si éstas han sido implementadas y también pueden proporcionar evidencia de auditoría acerca de la efectividad de cómo operan las políticas presupuestarias en la prevención o detección de representaciones incorrectas significativas en la clasificación de gastos. En tales circunstancias, el auditor debiera considerar si la evidencia de auditoría proporcionada por esos procedimientos de auditoría es suficiente.

Naturaleza de las pruebas de los controles

28. El auditor debiera seleccionar procedimientos de auditoría para obtener seguridad acerca de la efectividad operacional de los controles. A medida que aumenta el nivel planificado de seguridad, el auditor debiera buscar evidencia de auditoría más fiable o más amplia. En circunstancias en las cuales el auditor adopta un enfoque consistente principalmente en pruebas de los controles, en particular relacionadas con los riesgos donde no es posible o practicable obtener suficiente y apropiada evidencia de auditoría únicamente a partir de procedimientos sustantivos, el auditor debiera efectuar pruebas de los controles para obtener un mayor nivel de seguridad acerca de su efectividad operacional. Las pruebas de la efectividad operacional de los controles comúnmente incluyen procedimientos tales como indagaciones al personal apropiado de la entidad, inspección de documentos, informes, o archivos electrónicos, que indican el funcionamiento del control, observación de la aplicación del control y reprocesos de la aplicación del control por el auditor.

29. El auditor debiera efectuar otros procedimientos de auditoría en combinación con la indagación para probar la efectividad operacional de los controles. Las pruebas de la efectividad operacional de los controles comúnmente incluyen los mismos tipos de procedimientos de auditoría para evaluar el diseño e implementación de los controles y pueden también incluir que el auditor reprocese la aplicación del control. Puesto que la sólo indagación no es suficiente, el auditor debiera utilizar una combinación de procedimientos de auditoría para obtener suficiente y apropiada evidencia de auditoría respecto de la efectividad operacional de los controles. Los controles sujetos a pruebas mediante la realización de indagación combinada con inspección o reproceso, comúnmente proporcionan más seguridad que los controles para los cuales la evidencia de auditoría consiste únicamente en indagación y observación. Por ejemplo, un auditor puede indagar y observar los procedimientos de la entidad para abrir la correspondencia y procesar los ingresos de caja para probar la efectividad operacional de los controles sobre dichos ingresos. Debido a que una observación es pertinente sólo en el instante de tiempo en el cual ésta se realiza, el auditor debiera complementar la observación con indagaciones al personal de la entidad y también puede inspeccionar la documentación acerca del funcionamiento de tales controles y en otras ocasiones durante el período de auditoría con el objeto de obtener suficiente y apropiada evidencia de auditoría.
30. La naturaleza de un control en particular influye en el tipo de procedimiento de auditoría necesario para obtener evidencia de auditoría acerca de si el control estaba funcionando de manera efectiva en las oportunidades pertinentes durante el período bajo auditoría. Para algunos controles, la efectividad operacional se ve evidenciada por la documentación. En tales circunstancias, el auditor puede decidir inspeccionar la documentación para obtener evidencia de auditoría acerca de la efectividad operacional. Para otros controles, sin embargo, tal documentación puede no estar disponible o no ser pertinente. Por ejemplo, la documentación de las operaciones puede no existir para algunos factores en el ambiente de control, tal como la asignación de autoridad y responsabilidad o para algunos tipos de actividades de control, tales como aquellas realizadas por un computador. En tales circunstancias, la evidencia de auditoría acerca de la efectividad del funcionamiento puede ser obtenida a través de la indagación en combinación con otros procedimientos de auditoría, tales como la observación o la utilización de procedimientos de auditoría aplicados con tecnología computacional.
31. Al diseñar pruebas de control, los auditores debieran considerar la necesidad de obtener evidencia de auditoría que respalde el funcionamiento efectivo de los controles directamente relacionados con las afirmaciones pertinentes, así como también, otros controles indirectos de los cuales estos controles dependen. Por ejemplo, el auditor puede identificar la revisión de un usuario respecto de un informe de excepción de ventas al crédito sobre un límite de crédito autorizado de un cliente, como un control directo relacionado con una afirmación. En este caso, el auditor debiera considerar la efectividad de la revisión del usuario del informe y también los controles relacionados con la exactitud de la información en el informe (por ejemplo, los controles de TI, tanto generales como de aplicación).

32. En el caso de un control de aplicación computacional, debido a la uniformidad inherente del procesamiento de TI, la evidencia de auditoría acerca de la implementación del control, cuando es considerada en combinación con la evidencia de auditoría obtenida relacionada con la efectividad operacional de los controles generales de TI de la entidad (y en particular, los controles sobre la seguridad y los cambios), puede proporcionar evidencia de auditoría importante respecto de su efectividad operacional durante el período pertinente.
33. Al responder a la evaluación de riesgo, el auditor puede diseñar pruebas de controles a ser efectuadas simultáneamente con pruebas de detalle sobre la misma transacción. El objetivo de las pruebas de controles es evaluar si el control funcionó efectivamente. El objetivo de las pruebas de detalle es respaldar afirmaciones pertinentes o detectar representaciones incorrectas significativas a nivel de las afirmaciones pertinentes. Si bien estos objetivos son diferentes, ambos se pueden cumplir simultáneamente a través de la realización de pruebas de controles y pruebas de detalle sobre la misma transacción, conocida como una prueba con “doble propósito”. Por ejemplo, el auditor puede examinar una factura para determinar si ha sido aprobada y proporciona evidencia sustantiva de una transacción. El auditor debiera considerar cuidadosamente el diseño y la evaluación de tales pruebas con el objeto de cumplir ambos objetivos. Además, al realizar tales pruebas, el auditor debiera considerar cómo los resultados de las pruebas de controles pueden afectar su determinación del alcance de los procedimientos sustantivos a ser efectuados. Por ejemplo, si se determina que los controles son inefectivos, el auditor debiera considerar si se debiera aumentar el tamaño de la muestra de los procedimientos sustantivos de la muestra originalmente planificada.
34. La ausencia de representaciones incorrectas detectadas por un procedimiento sustantivo no proporciona evidencia de auditoría en cuanto a que los controles relacionados con la afirmación pertinente que se está sometiendo a prueba son efectivos. Sin embargo, las representaciones incorrectas que el auditor detecta efectuando procedimientos sustantivos debieran ser consideradas por el auditor al momento de evaluar la efectividad operacional de los controles relacionados. Una representación incorrecta significativa detectada por los procedimientos del auditor que no fue identificada por la entidad, se debiera considerar al menos como una deficiencia significativa y un fuerte indicador que existe una debilidad importante en el control interno y debiera ser comunicada a la Administración y a los encargados del Gobierno Corporativo.⁽⁸⁾

Oportunidad de las pruebas de controles

35. La oportunidad de las pruebas de controles depende del objetivo del auditor y del período sobre el cual el auditor deposita su confianza. Cuando el auditor somete a pruebas los controles en un momento en particular, el auditor puede obtener

⁽⁸⁾ Ver el pie de página 4 de la Sección AU 311 para la definición de los encargados del Gobierno Corporativo.

evidencia de auditoría en cuanto a que los controles funcionaron efectivamente sólo en ese instante de tiempo. Sin embargo, cuando el auditor somete a prueba los controles a través de todo un período, el auditor puede obtener evidencia de auditoría de la efectividad del funcionamiento de los controles durante ese período.

36. El auditor debiera someter a pruebas los controles para un momento en particular o a través de todo el período, para el cual el auditor pretende confiar en esos controles. La evidencia de auditoría referida a sólo un momento en el tiempo puede ser suficiente para el objetivo del auditor, por ejemplo, al probar controles sobre la toma de inventario físico al cierre del período. Si, por otra parte, el auditor necesita evidencia de auditoría respecto de la efectividad de un control durante un período, tal evidencia referida a sólo un momento en el tiempo puede ser insuficiente y el auditor debiera complementar esas pruebas con otras pruebas de controles que sean capaces de proporcionar evidencia de auditoría en cuanto a que el control funcionó efectivamente durante el período de tiempo pertinente bajo auditoría. Por ejemplo, para un control incorporado en un programa computacional, el auditor puede probar el funcionamiento del control en un momento particular de tiempo para obtener evidencia de auditoría acerca de si el control está funcionando efectivamente en ese instante de tiempo. El auditor puede efectuar pruebas de controles orientados a obtener evidencia de auditoría acerca de si el control funcionó uniformemente durante el período de auditoría, tales como pruebas de los controles generales relacionados con la modificación y la utilización de ese programa computacional durante el período de la auditoría. Tales pruebas adicionales pueden efectuarse como parte de las pruebas de los controles sobre el monitoreo de los controles por parte de la entidad.
37. Cuando el auditor obtiene evidencia de auditoría acerca de la efectividad operacional de los controles durante un período intermedio, el auditor debiera determinar qué otra evidencia debiera obtenerse para el período que media.
38. Al tomar esa determinación, el auditor debiera considerar la importancia de los riesgos evaluados de representaciones incorrectas significativas a nivel de la afirmación pertinente, los controles específicos que fueron sometidos a pruebas durante el período intermedio, el grado al cual la evidencia de auditoría relacionada con la efectividad operacional de esos controles fue obtenida, el lapso de tiempo del período que media, el grado al cual el auditor pretende reducir los procedimientos sustantivos adicionales basados en la fiabilidad de los controles y el ambiente de control. El auditor debiera obtener evidencia de auditoría respecto de la naturaleza y alcance de cualquier cambio significativo en el control interno, incluidos los cambios en el sistema de información, procesos y personal que ocurren con posterioridad al período intermedio.
39. Se puede obtener mayor evidencia de auditoría, por ejemplo, ampliando las pruebas de la efectividad operacional de los controles a través del período que media, o sometiendo a prueba el monitoreo de los controles por la entidad.

40. Si el auditor tiene la intención de utilizar evidencia de auditoría acerca de la efectividad operacional de los controles obtenida en auditorías anteriores, éste debiera obtener evidencia de auditoría si cambios en esos controles específicos han ocurrido con posterioridad a la auditoría anterior. El auditor debiera obtener evidencia de auditoría acerca de si tales cambios ocurrieron mediante una combinación de procedimientos, tales como observación, indagación e inspección para confirmar su entendimiento respecto a esos controles específicos. El párrafo 24 de la Sección AU 326 establece que el auditor debiera efectuar procedimientos de auditoría para establecer la vigencia y pertinencia de la evidencia de auditoría obtenida en períodos anteriores, cuando el auditor tiene la intención de utilizar tal evidencia en el período actual. Por ejemplo, al realizar la auditoría anterior, el auditor puede haber determinado que un control computacional estaba funcionando como se esperaba. El auditor debiera obtener evidencia de auditoría para determinar si se han efectuado cambios al control computacional que afectan su continuo y efectivo funcionamiento, por ejemplo, a través de indagaciones a la Administración y la inspección de registros que revelen si se han cambiado los controles. La consideración de evidencia de auditoría acerca de estos cambios pueden respaldarse ya sea aumentando o disminuyendo la evidencia de auditoría esperada que se va a obtener en el período actual acerca de la efectividad operacional de los controles.
41. Si el auditor tiene la intención de confiar en controles que han cambiado desde que fueron sometidos a prueba por última vez, éste debiera efectuar pruebas de la efectividad operacional de tales controles durante la auditoría actual. Los cambios pueden afectar la aplicabilidad de la evidencia de auditoría obtenida en períodos anteriores, de manera tal, que ésta pueda no continuar siendo fiable. Por ejemplo, los cambios en un sistema que permitan a la entidad recibir un informe nuevo del sistema, probablemente no afectan la pertinencia de la evidencia de auditoría de períodos anteriores. Sin embargo, si la afecta un cambio que genera información que sea acumulada o calculada de forma distinta.
42. Si, en base al entendimiento de la entidad y de su entorno, el auditor tiene la intención de confiar en controles que no han cambiado desde que fueron sometidos a prueba la última vez, el auditor debiera efectuar pruebas de la efectividad operacional de tales controles, al menos una vez cada tres años en auditorías anuales.⁽⁹⁾ Como se indica en los párrafos 40 y 45, el auditor puede no confiar en evidencia de auditoría acerca de la efectividad operacional de los controles obtenidas en auditorías anteriores, respecto a los controles que han cambiado desde que fueron sometidos a prueba la última vez, o para controles que mitigan un riesgo significativo. La decisión del auditor acerca de si confiar en evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores para otros controles, es un asunto de juicio profesional. Además, el lapso de tiempo entre las anteriores y las nuevas pruebas de tales controles es también un asunto de juicio profesional, pero éste no debiera ser superior a dos años. El auditor debiera efectuar pruebas de un control al menos una

⁽⁹⁾ Esta indicación puede no resultar apropiada en auditorías que se realicen sobre una base distinta a la de un período anual.

vez cada tres años en auditorías anuales, ya que a medida que transcurre el tiempo entre las pruebas de un control, la evidencia de auditoría proporcionada en el actual período de auditoría acerca de la efectividad operacional de un control que fue sometido a pruebas en una auditoría anterior, se vuelve menos pertinente y fiable (ver párrafo 44).

43. Al considerar si es apropiado utilizar evidencia de auditoría acerca de la efectividad operacional de controles obtenidos en auditorías anteriores y, de ser así, el lapso de tiempo que puede transcurrir antes de volver a someter a pruebas un control, el auditor debiera considerar:

- La efectividad de otros elementos de control interno, incluido el ambiente de control, el monitoreo de los controles de la entidad y el proceso de evaluación de riesgos de la entidad.
- Los riesgos que surgen de las características del control, incluido el hecho de si los controles son manuales o computacionales (ver párrafos 57 al 63 de la Sección AU 314 para un análisis de los riesgos específicos que surgen de elementos manuales y computacionales de un control).
- La efectividad de los controles generales de TI.
- La efectividad del control y de su aplicación por parte de la entidad, incluida la naturaleza y alcance de las desviaciones en la aplicación del control a partir de las pruebas de la efectividad operacional obtenida en auditorías anteriores.
- Si la falta de cambios en un control particular plantea un riesgo debido a circunstancias cambiantes.
- El riesgo de representación incorrecta significativa y el grado de confianza en el control.

En general, mientras mayor sea el riesgo de representación incorrecta significativa, o mayor el grado de confianza dado a los controles, es probable que será menor el período de tiempo transcurrido, si es que hubiere. Los factores que normalmente disminuyen el período para volver a efectuar pruebas de un control, o que resultan en no confiar en la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores, incluyen:

- Un ambiente de control débil.
- Controles de monitoreo débiles.
- Un importante elemento manual en los controles pertinentes.

- Cambios de personal que afectan significativamente la aplicación del control.
 - Circunstancias cambiantes que indican la necesidad de cambios en el control.
 - Controles generales de TI débiles.
44. Cuando existen varios controles para los cuales el auditor determina que es apropiado utilizar evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores, el auditor debiera probar la efectividad operacional de algunos de esos controles cada año. La finalidad de tales pruebas de la efectividad operacional, es evitar la posibilidad que el auditor pudiera aplicar el enfoque del párrafo 42 a todos los controles en los cuales el auditor tiene la intención de confiar, pero que somete a pruebas en un único período de auditoría, sin efectuar ninguna prueba de los controles en los dos períodos de auditoría siguientes. Además de proporcionar evidencia de auditoría acerca de la efectividad operacional de los controles que están siendo sometidos a pruebas en la auditoría actual, tales pruebas proporcionan evidencia secundaria acerca de la efectividad continua del ambiente de control y, por lo tanto, contribuyen a la decisión respecto a si es apropiado confiar en evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores. Por lo tanto, cuando el auditor determina, de acuerdo con los párrafos 40 al 43, que es apropiado utilizar evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores respecto a varios controles, el auditor debiera planificar someter a pruebas una parte suficiente de los controles en cada período de auditoría, de manera que, como mínimo, cada control sea sometido a pruebas al menos cada tres auditorías.
45. Cuando, de acuerdo con el párrafo 110 de la Sección AU 314, el auditor ha determinado que un riesgo evaluado de representación incorrecta significativa a nivel de la afirmación pertinente es un riesgo significativo y, si el auditor tiene la intención de confiar en la efectividad operacional de los controles destinados a mitigar ese riesgo significativo, el auditor debiera obtener evidencia de auditoría acerca de la efectividad operacional de los controles a partir de las pruebas de los controles efectuadas durante el período actual. Mientras mayor es el riesgo de representación incorrecta significativa, más evidencia de auditoría debiera obtener el auditor en cuanto a que los controles están funcionando de manera efectiva. Por consiguiente, pese a que el auditor debiera considerar la información obtenida en auditorías anteriores al diseñar pruebas de los controles para mitigar un riesgo significativo, el auditor no debiera confiar en evidencia de auditoría acerca de la efectividad operacional de los controles sobre tales riesgos obtenida en una auditoría anterior, sino más bien debiera obtener evidencia de auditoría en el período actual acerca de la efectividad operacional de los controles sobre tales riesgos.

Alcance de las pruebas de controles

46. El auditor debiera diseñar suficientes pruebas de controles para obtener suficiente y apropiada evidencia de auditoría en cuanto a que los controles están operando de manera efectiva a través de todo el período sobre el cual se deposita confianza en ellos. Entre los factores que el auditor puede considerar al determinar el alcance de las pruebas de los controles están:

- La frecuencia con la cual es revisado el desempeño del control por la entidad durante el período.
- El lapso de tiempo en el período de auditoría durante el cual el auditor está confiando en la efectividad operacional del control.
- La fiabilidad y pertinencia de la evidencia de auditoría a ser obtenida para respaldar que los controles previenen o detectan y corrigen, representaciones incorrectas significativas a nivel de la afirmación pertinente.
- El grado en que la evidencia de auditoría es obtenida a partir de pruebas de otros controles relacionados con la afirmación pertinente.
- El grado en que el auditor tiene la intención de confiar en la efectividad operacional de los controles en la evaluación de riesgo (y con ello reducir los procedimientos sustantivos basados en la confianza de tal control).
- La desviación esperada respecto al control.

Considerando los factores antes mencionados, cuando el control es aplicado a base de una transacción (por ejemplo, cotejar órdenes de compra aprobadas con facturas del proveedor) y si el control opera frecuentemente, el auditor debiera considerar emplear una técnica de muestreo de auditoría para obtener una seguridad razonable respecto a la operación del control. Cuando se aplica un control sobre una base periódica (por ejemplo, conciliación mensual del auxiliar de cuentas por cobrar con el mayor) el auditor debiera considerar pautas apropiadas para someter a prueba muestras más pequeñas (por ejemplo, efectuar pruebas de la aplicación del control para dos meses y revisar evidencia en cuanto a que el control operó en otros meses o revisar otros meses para partidas inusuales). Para mayores guías ver la Sección AU 350, *Muestreo de Auditoría*.

47. Para reducir el alcance de los procedimientos sustantivos en una auditoría, las pruebas de los controles efectuadas por el auditor necesitan ser suficientes para determinar la efectividad operacional de los controles a nivel de la afirmación pertinente y el nivel de confianza planificado (ver párrafo 50).

48. El auditor debiera aumentar el alcance de las pruebas de los controles mientras más confíe en la efectividad operacional de los controles en la evaluación de riesgos. Además, a medida que aumenta el coeficiente de desviación esperado de un control, el auditor debiera aumentar el alcance de las pruebas de control. Sin embargo, el auditor debiera considerar si el coeficiente de desviación esperado es indicativo que el obtener evidencia de auditoría a partir de la realización de pruebas de controles, no será suficiente para reducir el riesgo de control a nivel de la afirmación pertinente. Si el coeficiente de desviación esperado es considerado demasiado alto, el auditor puede determinar que las pruebas de control para una afirmación en particular pueden ser inapropiadas.
49. En general, el procesamiento de TI es intrínsecamente uniforme. Por lo tanto, el auditor puede ser capaz de limitar las pruebas a una o más instancias del funcionamiento del control. Un control computacional debiera funcionar uniformemente a menos que el programa (incluyendo las tablas, archivos u otra información permanente utilizada por el programa) sea cambiado. Una vez que el auditor determina que un control computacional está funcionando como se esperaba (lo cual podría hacerse en el momento en que el control es inicialmente implementado o en alguna otra fecha), el auditor debiera efectuar pruebas para determinar que el control continúa funcionando de manera efectiva. Tales pruebas podrían incluir la determinación que los cambios en el programa no se realizan sin que estén sujetos a los cambios apropiados en los controles, que la versión autorizada del programa que se utiliza para procesar transacciones y que otros controles generales pertinentes, son efectivos. Tales pruebas también podrían incluir la determinación que no se han efectuado cambios a los programas, como puede ser el caso cuando la entidad utiliza paquetes de software de aplicaciones sin modificarlos o manteniéndolos. Por ejemplo, el auditor puede someter a pruebas la administración de la seguridad de TI para obtener evidencia de auditoría que no han ocurrido accesos no autorizados durante el período.

Procedimientos sustantivos

50. Se llevan a cabo procedimientos sustantivos para detectar representaciones incorrectas significativas a nivel de la afirmación pertinente e incluyen pruebas de detalles y procedimientos analíticos sustantivos para las clases de transacciones, los saldos de cuentas y las revelaciones. El auditor debiera planificar y realizar procedimientos sustantivos en respuesta a la respectiva evaluación de riesgo de representaciones incorrectas significativas.
51. Independientemente del riesgo evaluado de representaciones incorrectas significativas, el auditor debiera diseñar y efectuar procedimientos sustantivos para todas las afirmaciones pertinentes relacionadas con cada clase de transacciones, saldos de cuenta y revelaciones significativas. Esto refleja el hecho que la evaluación de riesgo del auditor es un asunto de juicio y puede no ser suficientemente precisa para identificar todos los riesgos de representación incorrecta significativa. Además, existen limitaciones inherentes al control interno, incluyendo el caso omiso de los controles por parte de la Administración y, aunque

los controles internos sean efectivos, generalmente reducen, pero no eliminan, el riesgo de representación incorrecta significativa.

52. Los procedimientos sustantivos del auditor debieran incluir los siguientes procedimientos de auditoría relacionados con el proceso de preparación, presentación y entrega de estados financieros:
- Cotejar los estados financieros, incluidas sus notas correspondientes, con los registros contables básicos de los cuales se derivan y
 - Examinar los asientos de diario y otros ajustes efectuados durante la preparación de los estados financieros.

La naturaleza y alcance del examen del auditor de los asientos de diario y de otros ajustes dependen de la naturaleza y complejidad del sistema de preparación, presentación y entrega de información financiera y de los riesgos asociados a una representación incorrecta significativa.

53. Cuando, de acuerdo con el párrafo 110 de la Sección AU 314, el auditor ha determinado que la evaluación de un riesgo de representación incorrecta significativa a nivel de la afirmación pertinente es un riesgo significativo, el auditor debiera efectuar procedimientos sustantivos que respondan específicamente a ese riesgo. Por ejemplo, si el auditor identifica que la Administración está bajo presión para cumplir expectativas de utilidades, puede existir el riesgo que la Administración esté “sobreestimando” las ventas reconociendo inadecuadamente los ingresos relacionados con contratos de ventas que contemplan términos que impiden el reconocimiento de ingresos, o la facturación de ventas antes del despacho. En estas circunstancias, el auditor puede, por ejemplo, diseñar solicitudes externas de confirmación escrita no sólo para confirmar los saldos pendientes, sino que también para confirmar los detalles de los contratos de ventas, incluida la fecha, cualquier derecho de devolución y los términos de entrega. Además, el auditor puede encontrar que es efectivo complementar tales confirmaciones escritas externas con indagaciones al personal no financiero de la entidad respecto de cualquier cambio en los contratos de ventas y términos de entrega.
54. Cuando el enfoque dado para riesgos significativos consiste sólo de procedimientos sustantivos, los procedimientos de auditoría apropiados para tratar tales riesgos significativos consisten solamente en pruebas de detalles, o una combinación de pruebas de detalles y de procedimientos analíticos sustantivos. El auditor debiera considerar las pautas de los párrafos 55 al 68 al diseñar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos para los riesgos significativos. Para obtener suficiente y apropiada evidencia de auditoría, los procedimientos sustantivos relacionados con riesgos significativos, la mayoría de las veces son diseñados para obtener evidencia de auditoría que sea de mayor fiabilidad.

Naturaleza de los procedimientos sustantivos

55. Los procedimientos sustantivos incluyen pruebas de detalles y procedimientos analíticos sustantivos. Los procedimientos analíticos sustantivos son generalmente más aplicables a grandes volúmenes de transacciones que tienden a ser predecibles en el tiempo. Las pruebas de detalles son comúnmente más apropiadas para obtener evidencia de auditoría respecto de ciertas afirmaciones pertinentes acerca de saldos de cuentas, incluyendo su existencia y valorización. El auditor debiera planificar procedimientos sustantivos en respuesta al nivel planificado de riesgo de detección. En algunas situaciones, el auditor puede determinar que efectuar sólo procedimientos analíticos sustantivos puede ser suficiente para reducir el nivel planificado de riesgo de detección hasta un nivel aceptablemente bajo. Por ejemplo, el auditor puede determinar que efectuar únicamente procedimientos sustantivos analíticos en respuesta al nivel planificado de riesgo de detección para una clase individual de transacciones, donde la evaluación del riesgo del auditor ha sido reducida obteniendo evidencia de auditoría a partir de la realización de pruebas de la efectividad operacional de los controles. En otras situaciones, el auditor puede determinar que sólo las pruebas de detalles son apropiadas o que una combinación de procedimientos analíticos sustantivos y pruebas de detalles es una mejor respuesta a los riesgos evaluados. La determinación del auditor en cuanto a cuales procedimientos sustantivos son una mejor respuesta al nivel planificado de riesgo de detección se ve afectada por el hecho que el auditor ha obtenido evidencia de auditoría acerca de la efectividad operacional de los controles. En el Anexo se incluyen ejemplos de procedimientos sustantivos que pueden ser efectuados sobre las existencias en una entidad manufacturera.
56. El auditor debiera diseñar pruebas de detalles en respuesta al riesgo evaluado, con el objetivo de obtener suficiente y apropiada evidencia de auditoría para lograr el nivel planificado de seguridad a nivel de la afirmación pertinente. Al diseñar procedimientos sustantivos relacionados con la afirmación de existencia u ocurrencia, el auditor debiera seleccionar partidas incluidas en los montos de los estados financieros y debiera obtener evidencia de auditoría pertinente. Por otra parte, al diseñar procedimientos de auditoría relacionados con la afirmación de integridad, el auditor debiera seleccionar, a partir de la evidencia de auditoría, una partida indicativa que se debiera incluir en los montos pertinentes de los estados financieros y debiera investigar si esa partida está incluida. El conocimiento adquirido al entender el negocio y su entorno debiera ser útil al seleccionar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría relacionados con la afirmación de integridad. Por ejemplo, el auditor podría inspeccionar desembolsos de efectivo posteriores y compararlos con las cuentas por pagar registradas para determinar si se ha omitido alguna obligación en dichas cuentas.

57. Al diseñar procedimientos analíticos sustantivos, el auditor debiera considerar asuntos tales como:

- La conveniencia de utilizar procedimientos analíticos sustantivos, considerando las afirmaciones
- La fiabilidad de los datos, sean internos o externos, a partir de los cuales se desarrollan expectativas respecto a los montos contabilizados o “ratios”
- Si la expectativa es suficientemente precisa para identificar la posibilidad de una representación incorrecta significativa al nivel de seguridad deseado
- El monto aceptable de cualquier diferencia en los montos contabilizados respecto a valores esperados

El auditor debiera considerar someter a pruebas los controles, si hubiere, durante la preparación de la información de la entidad a ser utilizada por el auditor, en la aplicación de los procedimientos analíticos. Cuando tales controles son efectivos, el auditor tiene mayor confianza en la fiabilidad de la información y, por lo tanto, en los resultados de los procedimientos analíticos. Al diseñar procedimientos analíticos sustantivos, el auditor debiera evaluar el riesgo de caso omiso de los controles por parte de la Administración. Como parte de este proceso, el auditor debiera evaluar si tal caso omiso podría haber permitido que se hubieran hecho ajustes a los estados financieros fuera del proceso normal de preparación, presentación y entrega de información financiera al cierre de período. Tales ajustes podrían haber resultado en cambios artificiales en las relaciones en los estados financieros que se están analizando, llevando al auditor a conclusiones erróneas. Por este motivo, efectuar sólo procedimientos analíticos sustantivos no es muy conveniente para detectar algunos tipos de fraude. Alternativamente, el auditor puede considerar si la información estuvo sujeta a pruebas de auditoría en el período actual o anterior. Al determinar los procedimientos de auditoría a ser aplicados a la información sobre la cual se basa la expectativa para los procedimientos analíticos sustantivos, el auditor debiera considerar las pautas del párrafo 14.

Oportunidad de los procedimientos sustantivos

58. En algunas circunstancias, los procedimientos sustantivos pueden ser efectuados en una fecha intermedia. Cuando los procedimientos sustantivos se efectúan en una fecha intermedia, el auditor debiera efectuar procedimientos sustantivos adicionales o una combinación de procedimientos sustantivos con pruebas de controles para cubrir el período que media que proporcionen una base razonable para ampliar las conclusiones de auditoría desde la fecha intermedia hasta el cierre del período.

59. Al efectuar procedimientos sustantivos en una fecha intermedia, aumenta el riesgo que puedan existir representaciones incorrectas al cierre del período que no sean detectadas por el auditor. Este riesgo aumenta en la medida que se prolonga el período de revisión. Al considerar si se efectúan procedimientos sustantivos en una fecha intermedia, el auditor debiera tener en cuenta factores tales como los siguientes:
- El ambiente de control y otros controles pertinentes
 - La disponibilidad de la información en una fecha posterior, la cual es necesaria para los procedimientos del auditor
 - El objetivo del procedimiento sustantivo
 - El riesgo evaluado de representación incorrecta significativa
 - La naturaleza de la clase de transacciones o del saldo de cuenta y de las afirmaciones pertinentes
 - La capacidad del auditor para reducir el riesgo que representaciones incorrectas que existen al cierre del período no sean detectadas, efectuando procedimientos sustantivos apropiados o una combinación de procedimientos sustantivos con pruebas de controles para cubrir el período que media, a objeto de reducir el riesgo que representaciones incorrectas que existen al cierre del período no sean detectadas
60. Si bien, no es necesario obtener evidencia de auditoría acerca de la efectividad operacional de los controles, con el objeto de tener una base razonable para ampliar las conclusiones de auditoría desde una fecha intermedia hasta el cierre del período, el auditor debiera considerar si efectuar únicamente procedimientos sustantivos es suficiente para cubrir el período que media. Si el auditor concluye que los procedimientos sustantivos por sí solos no serían suficientes para cubrir el período que media, se debieran realizar pruebas de la efectividad operacional de los controles pertinentes, o los procedimientos sustantivos se debieran realizar al cierre del período.
61. En las circunstancias en que el auditor ha identificado riesgos de representaciones incorrectas significativas debido a fraude, las respuestas del auditor para tratar esos riesgos pueden incluir cambiar la oportunidad de los procedimientos de auditoría. Por ejemplo, el auditor podría concluir que, dados los riesgos de representación incorrecta intencional o de manipulación, los procedimientos de auditoría para ampliar las conclusiones de auditoría desde una fecha intermedia hasta la fecha de cierre del período sobre el cual se informa, no serían efectivos. En tales circunstancias, el auditor podría concluir que los procedimientos sustantivos se debieran realizar al cierre del período sobre el cual se informa o cerca de éste para

abordar de mejor forma un riesgo identificado de representación incorrecta significativa debido a fraude.⁽¹⁰⁾

62. Al efectuar procedimientos sustantivos en una fecha intermedia, el auditor puede comparar y puede conciliar información relacionada con el saldo al cierre del período con la información comparable a la fecha intermedia, para identificar montos que parecen inusuales, investigar tales montos y puede efectuar procedimientos analíticos sustantivos o pruebas de detalles para revisar el período que media entre ambos períodos. Cuando el auditor tiene la intención de realizar procedimientos sustantivos analíticos durante el período que media, el auditor debiera considerar si los saldos al cierre del período de las clases particulares de transacciones o saldos de cuentas son razonablemente predecibles con respecto al monto, importancia relativa y composición. El auditor también debiera considerar si son apropiados los procedimientos de la entidad para analizar y ajustar tales clases de transacciones o saldos de cuentas en fechas intermedias y para establecer adecuados cierres contables. Además, el auditor debiera considerar si el sistema de información pertinente a la preparación, presentación y entrega de información financiera proporcionará información concerniente a los saldos al cierre del período y a las transacciones en el período que media, que sea suficiente para permitir la investigación de (a) transacciones o asientos inusuales significativos (incluidos aquellos al cierre de período o cerca de éste); (b) otras causas para fluctuaciones importantes o fluctuaciones esperadas que no ocurrieron, y; (c) cambios en la composición de las clases de transacciones o de saldos de cuentas.
63. Si se detectan representaciones incorrectas en las clases de transacciones o en los saldos de cuentas en una fecha intermedia, el auditor debiera considerar modificar la evaluación de riesgo relacionada y la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos planificados que cubren el período que media relacionados con tales clases de transacciones o saldos de cuentas, o el auditor puede ampliar o puede repetir tales procedimientos de auditoría al cierre del período.
64. El uso de evidencia de auditoría proveniente de la realización de procedimientos sustantivos en una auditoría anterior no es suficiente para reducir el riesgo de detección hasta un nivel aceptablemente bajo en el período actual. En la mayoría de los casos, la evidencia de auditoría proveniente de la realización de procedimientos sustantivos en una auditoría anterior proporciona poca o ninguna evidencia de auditoría para el período actual. Para que la evidencia de auditoría obtenida en una auditoría anterior sea utilizada en el período actual como evidencia sustantiva de auditoría, la evidencia de auditoría y el asunto relacionado no deben cambiar fundamentalmente. Un ejemplo de evidencia de auditoría obtenida de la realización de procedimientos sustantivos en un período anterior que puede ser pertinente en el período actual, es la evidencia de auditoría anterior que prueba el costo de

⁽¹⁰⁾ Ver el párrafo A38 de la Sección AU 316, *Consideración de Fraude en una Auditoría de Estados Financieros*.

adquisición de un edificio o de una adición. Como se especifica en el párrafo 24 de la Sección AU 326, si el auditor tiene la intención de utilizar evidencia de auditoría obtenida de la realización de procedimientos sustantivos en una auditoría anterior, el auditor debiera efectuar procedimientos de auditoría durante el período actual para establecer la vigencia y pertinencia de la evidencia de auditoría.

65. La oportunidad de los procedimientos de auditoría también involucra la consideración de si los procedimientos de auditoría relacionados son combinados apropiadamente. Esto incluye, por ejemplo:
- a. Combinar los procedimientos de auditoría aplicados a transacciones y saldos con partes relacionadas.⁽¹¹⁾
 - b. Combinar las pruebas de cuentas relacionadas y cierres contables.
 - c. Mantener un control temporal de auditoría sobre activos que son fácilmente negociables y simultáneamente someter a pruebas tales activos y saldos de caja y bancos, préstamos bancarios y otras partidas relacionadas.

Las decisiones acerca de la combinación de procedimientos de auditoría relacionados se debieran tomar a la luz de los riesgos de representaciones incorrectas significativas y de los procedimientos de auditoría particulares que se podrían aplicar, sea para el período que media, al cierre del período o para ambos.

Alcance de la realización de procedimientos sustantivos

66. Mientras mayor es el riesgo de una representación incorrecta significativa, menor es el riesgo de detección que puede ser aceptado. Por consiguiente, mayor es el alcance de los procedimientos sustantivos. Debido a que el riesgo de una representación incorrecta significativa incluye la consideración de la efectividad del control interno, el alcance de los procedimientos sustantivos se puede ver reducido por resultados satisfactorios de pruebas de la efectividad operacional de los controles. Sin embargo, aumentar el alcance de un procedimiento de auditoría es apropiado sólo si el procedimiento de auditoría está relacionado con el riesgo específico.
67. Al diseñar pruebas de detalles, comúnmente se piensa en el alcance de las pruebas en términos del tamaño de la muestra, la cual se ve afectada por el nivel planificado de riesgo de detección, representación incorrecta tolerable, representación incorrecta esperada y naturaleza del universo. Sin embargo, el auditor debiera considerar también otros asuntos, incluido el hecho de si es más efectivo utilizar otro medio selectivo de pruebas, tal como seleccionar partidas grandes o inusuales de un universo a diferencia de realizar muestreo o estratificar el universo en sub-universos homogéneos para el muestreo. La Sección AU 350, contiene pautas sobre el uso del muestreo y otros medios de seleccionar partidas para someterlas a pruebas.

⁽¹¹⁾ Ver la Sección AU 334, *Partes Relacionadas*.

68. Al planificar procedimientos sustantivos analíticos, el auditor debiera considerar el monto de la diferencia con su expectativa que puede ser aceptado sin mayor investigación. Esta consideración se ve influenciada principalmente por la representación incorrecta tolerable y debiera ser consecuente con el nivel de seguridad determinado. La determinación de este monto involucra considerar la posibilidad que una combinación de representaciones incorrectas en el saldo de cuenta, clase de transacción o revelación específicos podrían llegar a constituir un monto inaceptable. Al diseñar procedimientos analíticos sustantivos, el auditor debiera aumentar el nivel de seguridad determinado en la medida que aumenta el nivel de riesgo de representaciones incorrectas significativas. La Sección AU 329, *Procedimientos Analíticos*, contiene guías sobre la aplicación de procedimientos analíticos durante una auditoría.

Presentación y revelación adecuados

69. El auditor debiera efectuar procedimientos de auditoría para evaluar si la presentación general de los estados financieros, que incluyen sus respectivas revelaciones, están de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados. El auditor debiera considerar si estos estados financieros son presentados de manera que reflejen una apropiada clasificación y descripción de la información financiera. La presentación de estados financieros de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados también incluye una adecuada revelación de asuntos significativos. Estos asuntos dicen relación con el formato, presentación y contenido de los estados financieros y sus respectivas notas, incluyendo, por ejemplo, la terminología utilizada, la cantidad de detalles proporcionados, la clasificación de partidas en los estados financieros y las bases de los montos presentados. El auditor debiera considerar si la Administración debiera haber revelado un asunto en particular a la luz de las circunstancias y hechos de los cuales el auditor tiene conocimiento en ese momento. Al efectuar la evaluación de la presentación general de los estados financieros incluyendo las respectivas revelaciones, el auditor debiera considerar el riesgo evaluado de representación incorrecta significativa a nivel de la afirmación pertinente. Ver párrafo 15 de la Sección AU 326 para una descripción de las afirmaciones pertinentes relacionadas con la presentación y revelación de la información financiera.

Evaluación de la suficiencia y de lo apropiado de la evidencia de auditoría obtenida⁽¹²⁾

70. A base a los procedimientos de auditoría efectuados y a la evidencia de auditoría obtenida, el auditor debiera evaluar si la evaluación de los riesgos de representaciones incorrectas significativas a nivel de la afirmación pertinente siguen siendo apropiadas.

⁽¹²⁾ Ver el párrafo 67 de la Sección AU 312.

71. Una auditoría de estados financieros es un proceso acumulativo e iterativo. A medida que el auditor efectúa procedimientos de auditoría planificados, la evidencia de auditoría obtenida puede hacer que el auditor modifique la naturaleza, oportunidad y alcance de otros procedimientos de auditoría planificados. La información puede llamar la atención del auditor en cuanto a que difiere significativamente de la información en la cual se basaron las evaluaciones de riesgo. Por ejemplo, el alcance de representaciones incorrectas que el auditor detecta efectuando procedimientos sustantivos puede alterar el juicio del auditor acerca de las evaluaciones de riesgo y puede indicar una debilidad importante en el control interno. Además, los procedimientos analíticos efectuados en la etapa de revisión general de la auditoría pueden indicar un riesgo de representación incorrecta significativa no reconocido anteriormente (ver Sección AU 329). En tales circunstancias, el auditor debiera volver a evaluar los procedimientos de auditoría planificados a base de la consideración modificada de la evaluación de riesgos para todas o algunas de las afirmaciones pertinentes relacionadas con clases de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones. El párrafo 121 de la Sección AU 314 contiene mayores guías respecto a la modificación de la evaluación de riesgo efectuada por el auditor.
72. El concepto de efectividad de la operación de los controles reconoce que pueden ocurrir algunas desviaciones en la forma en que la entidad aplica los controles. Las desviaciones de controles pueden ser causadas por factores tales como cambios en personal clave, importantes fluctuaciones estacionales en el volumen de transacciones y errores humanos. Cuando tales desviaciones son detectadas durante la realización de pruebas de controles, el auditor debiera efectuar indagaciones específicas para entender estos asuntos y sus consecuencias potenciales, por ejemplo, indagando acerca de la oportunidad de los cambios de personal en funciones clave de control interno. Además, el auditor debiera considerar si alguna representación incorrecta detectada a partir de la realización de procedimientos sustantivos modifica el juicio del auditor en cuanto a la efectividad de los controles relacionados. El auditor debiera determinar si las pruebas de los controles efectuadas proporcionan una base apropiada para confiar en los controles, si son necesarias pruebas adicionales de éstos o si los riesgos potenciales de representación incorrecta necesitan ser tratados utilizando procedimientos sustantivos.
73. El auditor no debiera presumir que un evento de fraude o error es un hecho aislado. Por lo tanto, debiera considerar cómo la detección de tal representación incorrecta afecta la evaluación de los riesgos de representación incorrecta significativa. Antes de concluir la auditoría, el auditor debiera evaluar si se ha reducido el riesgo de auditoría hasta un nivel apropiadamente bajo y si la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría pueden necesitar ser reconsiderados. Por ejemplo, el auditor debiera reconsiderar:
- La naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos

- La evidencia de auditoría de la efectividad operacional de los controles pertinentes, incluido el proceso de evaluación de riesgo de la entidad
74. El auditor debiera concluir si se ha obtenido suficiente y apropiada evidencia de auditoría para reducir el riesgo de representación incorrecta significativa en los estados financieros a un nivel apropiadamente bajo. Al formarse una opinión, el auditor debiera considerar toda la evidencia de auditoría pertinente, independientemente de si parece corroborar o contradecir las afirmaciones pertinentes en los estados financieros.
75. La suficiencia y lo apropiado de la evidencia de auditoría para respaldar las conclusiones del auditor durante toda la auditoría es un asunto de juicio profesional. El juicio del auditor en cuanto a qué constituye suficiente y apropiada evidencia de auditoría, se ve influenciado por factores, tales como:
- Importancia de la representación incorrecta potencial en la afirmación pertinente y la probabilidad que tenga un efecto significativo, por si mismo o en conjunto con otras representaciones incorrectas potenciales, sobre los estados financieros
 - Efectividad de las respuestas y controles de la Administración para tratar los riesgos
 - Experiencia obtenida durante la realización de auditorías anteriores con respecto a representaciones incorrectas potenciales similares
 - Resultados de procedimientos de auditoría efectuados, incluido el hecho de si tales procedimientos de auditoría identificaron casos específicos de fraude o error
 - Fuente y fiabilidad de la información disponible
 - Lo persuasivo de la evidencia de auditoría
 - Entendimiento de la entidad y de su entorno, incluido su control interno
76. Si el auditor no ha obtenido suficiente y apropiada evidencia de auditoría en cuanto a una afirmación significativa de los estados financieros, el auditor debiera intentar obtener mayor evidencia al respecto. Si el auditor no puede obtener suficiente y apropiada evidencia de auditoría, debiera expresar una opinión con salvedades o una abstención de opinión de auditoría.⁽¹³⁾

⁽¹³⁾ Ver los párrafos 20 al 34 y 61 al 63 de la Sección AU 508 *Informes sobre los Estados Financieros Auditados*, para mayores guías sobre la expresión de una opinión con salvedades o de una abstención de opinión.

Documentación

77. El auditor debiera documentar:

- a. Las respuestas generales para abordar la evaluación de riesgos de representación incorrecta a nivel de los estados financieros
- b. La naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría adicionales
- c. La relación de esos procedimientos con los riesgos evaluados a nivel de la afirmación pertinente
- d. Los resultados de los procedimientos de auditoría
- e. Las conclusiones alcanzadas con respecto al uso, en la auditoría actual de evidencia de auditoría que fue obtenida en una auditoría anterior, respecto a la efectividad operacional de los controles

La manera en que son documentados estos asuntos se basa en el juicio profesional del auditor. La Sección AU 339, *Documentación de Auditoría*, establece las normas y proporciona guías respecto de la documentación en el contexto de la auditoría de estados financieros.

Anexo

Ejemplos de afirmaciones relacionadas con estados financieros ilustrando los procedimientos sustantivos para el rubro existencias en una empresa manufacturera

A1. Este Anexo ilustra el uso de afirmaciones al diseñar procedimientos sustantivos y no ilustra sobre pruebas de controles. Los siguientes ejemplos de procedimientos sustantivos no pretenden ser todos los ejemplos posibles, tampoco se espera que todos los procedimientos mencionados sean aplicados en una auditoría. Los procedimientos sustantivos específicos que se van a utilizar en cada circunstancia, dependen de las evaluaciones de riesgo y de las pruebas de los controles efectuadas por el auditor.

Afirmaciones Ilustrativas Acerca de los Ejemplos de Procedimientos Sustantivos *Saldos de Cuentas*

Existencia

Las existencias incluidas en el balance general existen físicamente.

Las existencias son partidas mantenidas para la venta o para el uso en el curso normal de las operaciones.

- Examen físico de las partidas de existencias.
- Obtener confirmación de las existencias mantenidas en localidades externas de la entidad.
- Inspeccionar documentos relacionados con transacciones de existencias entre la fecha del inventario físico y la fecha del balance general.
- Inspeccionar las tarjetas permanentes de existencias, registros de producción y registros de compras para comprobar indicios de actividad actual.
- Conciliar las partidas en los listados de existencias con un catálogo actual de ventas mantenidas por el sistema computacional y con los informes posteriores de ventas y de despacho utilizando procedimientos de auditoría aplicados con tecnología computacional.
- Indagar al personal de producción y de ventas.
- Utilizar el trabajo de especialistas para corroborar la naturaleza de productos especiales.

Afirmaciones Ilustrativas Acerca de los Ejemplos de Procedimientos Sustantivos *Saldos de Cuentas*

Derechos y Obligaciones

La entidad tiene la propiedad legal o derechos similares de propiedad respecto de las existencias.

Las existencias excluyen partidas facturadas a clientes o de propiedad de terceros.

Integridad

Las cantidades de existencias incluyen todos los productos, materiales y materias primas en existencia.

Las cantidades de existencias incluyen todos los productos, materiales y materias primas de la Compañía que se encuentren en tránsito o almacenados externamente.

- Examinar las facturas pagadas a los proveedores, acuerdos de consignación y contratos.
- Obtener confirmación de las existencias mantenidas en localidades externas de la entidad.
- Examinar facturas pagadas a los proveedores, acuerdos de consignación y contratos.
- Inspeccionar transacciones de despacho y de recepción próximos al cierre del ejercicio para registrarlas en el período apropiado.
- Observar la toma del inventario físico.
- Comparar analíticamente la relación de los saldos de existencias con actividades recientes de compras, producción y ventas.
- Inspeccionar las transacciones de despacho y de recepción próximas al cierre del ejercicio para registrarlas en el período apropiado.
- Obtener confirmación de las existencias mantenidas en localidades externas de la entidad.
- Comparar analíticamente la relación de los saldos de existencias con actividades recientes de compras, producción y ventas.

Afirmaciones Ilustrativas Acerca de los Ejemplos de Procedimientos Sustantivos *Saldos de Cuentas*

Integridad

Los listados de existencias son compilados con exactitud y los totales son incluidos apropiadamente en las cuentas de existencias.

- Inspeccionar las transacciones de despachos y de recepción próximas al cierre de ejercicio para registrarlas en el período apropiado.
- Examinar los listados de existencias para determinar la inclusión de las partidas recontadas durante el inventario físico.
- Conciliar todas las etiquetas de identificación de existencias y las hojas utilizadas al registrar el inventario físico utilizando procedimientos de auditoría aplicados con tecnología computacional.
- Recalcular los listados auxiliares de existencias para determinar su exactitud utilizando procedimientos de auditoría aplicados con tecnología computacional.
- Conciliar el inventario físico con los registros permanentes y con los saldos del mayor e investigar fluctuaciones significativas utilizando procedimientos de auditoría aplicados con tecnología computacional.

Valorización y Asignación

Las existencias están apropiadamente presentadas a su costo (salvo cuando el mercado sea más bajo).

- Examinar las facturas pagadas a los proveedores y comparar los precios de los productos con los costos estándar.
- Comparar analíticamente los costos de mano de obra directa con los registros de producción.
- Recalcular la asignación de gastos indirectos de fabricación estándar.
- Examinar los análisis de las variaciones del costo estándar de compras y de fabricación.

Afirmaciones Ilustrativas Acerca de los Ejemplos de Procedimientos Sustantivos ***Saldos de Cuentas***

Valorización y Asignación

Se identifican apropiadamente los artículos de poco movimiento, excedentes, defectuosos y obsoletos incluidos en las existencias.

Las existencias son ajustadas, cuando corresponde, a su costo de reposición o valor neto de realización

- Examinar un análisis de rotación de existencias.
- Analizar experiencia y tendencias de la industria.
- Comparar analíticamente la relación de los saldos de existencias con los volúmenes anticipados de venta.
- Recorrer la planta para detectar indicios de productos que no están siendo utilizados.
- Indagar al personal de producción y de ventas respecto de posibles existencias en exceso, defectuosas u obsoletas.
- Entender el proceso de negocios logístico y de distribución (por ejemplo, tiempo del ciclo, volumen de devoluciones o problemas con proveedores).
- Inspeccionar los catálogos de venta o publicaciones de la industria para ubicar cotizaciones actuales del valor de mercado de las existencias.
- Recálculo de las estimaciones de pérdidas de valor de las existencias.
- Analizar los costos actuales de producción.
- Examinar las ventas posteriores al cierre del ejercicio y las órdenes de compra comprometidas.

Afirmaciones Ilustrativas Acerca de los Ejemplos de Procedimientos Sustantivos Saldos de Cuentas

Derechos y Obligaciones

La prenda o cesión de cualquier existencia se revela apropiadamente.

- Obtener confirmación de las existencias dadas en garantía bajo acuerdos de préstamo.

Integridad

Los estados financieros incluyen todas las revelaciones relacionadas con las existencias requeridas por los principios de contabilidad generalmente aceptados.

- Utilizar un “checklist” para determinar si las revelaciones requeridas por los principios de contabilidad generalmente aceptados fueron efectuadas.

Comprensibilidad

Las existencias son apropiadamente clasificadas en el balance general como activos corrientes.

- Examinar los borradores de los estados financieros para determinar lo apropiado de la clasificación del balance general.

Las revelaciones relacionadas con existencias son comprensibles.

- Leer las revelaciones para determinar su claridad.

Exactitud y Valorización

Las principales categorías de existencias y sus bases de valorización se revelan correctamente en los estados financieros.

- Examinar los borradores de los estados financieros para determinar lo apropiado de las revelaciones.
- Conciliar las categorías de existencias reveladas en los borradores de los estados financieros, con las categorías registradas durante el recuento físico.